**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Bogotá, D.C., nueve (9) de abril de dos mil quince (2015)**

**Consejero Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**Radicación número: 73001-23-31-000-2007-00186-01 [19785]**

**Actor: ALTIPAL IBAGUÉ LTDA. (NIT. 809.000.217-6)**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

**Impuesto de renta – 2002**

**FALLO**

La Sala decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante, contra la sentencia del 12 de junio de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda.

**ANTECEDENTES**

El 8 de abril de 2003, ALTIPAL IBAGUÉ LTDA declaró renta por el año gravable 2002 con un saldo a favor de $121.310.000[[1]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn1" \o ").

El 24 de agosto de 2005, la Administración profirió el Requerimiento Especial 090632005000101[[2]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn2" \o "), en el que propuso modificar la declaración privada. El contribuyente respondió el requerimiento.

El 16 de marzo de 2006, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 090642006000007[[3]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn3" \o "), en la que modificó lo siguiente: a) rechazó pasivos por $24.000.000; b) adicionó ingresos en cuantía de $118.166.000; c) desconoció la suma de $24.464.119 correspondientes a costos de ventas; d) rechazó las siguientes deducciones: intereses y gastos financieros por valor de $14.809.016, pérdida de dinero en efectivo en la suma de $125.479.734 y pérdida de mercancía por $176.877.000. Además, liquidó sanción por inexactitud en la suma de $176.877.000.

Previa interposición del recurso de reconsideración, el 19 de enero de 2007, la Administración profirió la Resolución 090642006000002[[4]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn4" \o ") que confirmó el acto recurrido.

**DEMANDA**

ALTIPAL IBAGUÉ LTDA., en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión y de la Resolución que decidió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declare la firmeza de la liquidación privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2002.

La demandante consideró como violadas las siguientes normas:

- Artículos 84 y 185 del Código Contencioso Administrativo

- Artículos [27](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=57), [28](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=58), [107](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155), [148](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=210), [283](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=360), [647](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804), [742](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=919), [745](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=922), [770](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=954), [772](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=960), [773](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=961), [774](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=962), [777](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=965) del Estatuto Tributario

- Artículos 48, 97, 123 del Decreto 2649 de 1993

- Artículo 70 del Código de Comercio

Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

**Desconocimiento de pasivos ($24.000.000)**

La Administración violó el régimen probatorio contenido en los artículos [742](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=919) y siguientes del Estatuto Tributario, porque rechazó los pasivos provenientes del año gravable 1999, sin allegar las pruebas suficientes para sustentar ese rechazo. La única prueba que allegó la demandada fueron los actos administrativos que modificaron la liquidación privada del año gravable 1999, los cuales no pueden constituir prueba en este caso, ya que no fueron allegados al expediente con las formalidades previstas en la normativa procesal civil. Además, dichos actos fueron objeto de demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Expuso que los pasivos declarados están probados no solo con el certificado del revisor fiscal, sino con los registros contables de la empresa y con el pagaré en blanco con carta de instrucciones que obra en el expediente. Indicó que los pasivos rechazados existen y deben ser aceptados, conforme al [artículo 283](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=360) del Estatuto Tributario que establece los requisitos para que proceda la aceptación de los pasivos declarados.

Sostuvo que el pagaré con carta de instrucciones constituye prueba idónea según el artículo 622 del Código de Comercio, que establece que son válidos los títulos valores emitidos en blanco o con espacios sin llenar, siempre que se entregue una carta de instrucciones del suscriptor. Agregó que el original de este pagaré está en el proceso que se adelanta en el Tribunal Administrativo del Tolima instaurado contra la DIAN donde se discute la firmeza de la declaración de renta por el año gravable 1999.

Afirmó que la Administración no le dio el valor probatorio que tienen tanto el certificado del revisor fiscal y los registro contables, con los cuales se corrobora la existencia de los pasivos declarados, máxime cuando en el caso se practicaron inspección tributaria y contable y los funcionarios observaron que se trata de una contabilidad llevada en debida forma.

**Adición de ingresos no operacionales ($118.166.000)**

Señaló que la adición de ingresos no operacionales obedeció a las diferencias encontradas en la información suministrada por los terceros proveedores, errores que la demandada atribuyó exclusivamente a supuestos errores en la contabilidad de la actora. Insistió en que la contabilidad de ALTIPAL está llevada conforme a las normas legales y los descuentos se han registrado de acuerdo con las normas contables y fiscales.

Explicó que la Administración aceptó algunas diferencias que se presentaron por errores en la contabilidad de COLGATE PALMOLIVE S.A., ya que se probó que la diferencia se debió a que el proveedor contabilizó los ingresos en un año diferente al que debía contabilizarlo conforme a las reglas de causación del ingreso. Sin embargo, la DIAN no hizo el mismo ejercicio con todos los proveedores, quienes en muchos casos se niegan a expedir las notas crédito por las devoluciones y, en otros casos, se niegan a suministrar información.

Frente a cada una de las diferencias encontradas por la demandada, dijo lo siguiente:

**- HARINERA DE OCCIDENTE:** La Administración desconoció devoluciones por $98.705.218 debido a que el demandante solo tenía notas internas que en su concepto violaban el artículo 123 del Decreto 2649 de 1993. Sin embargo, los soportes contables cumplen con dicha norma ya que se tienen los soportes de las devoluciones como son las notas de las devoluciones. Las devoluciones en compras no siempre se prueban con las notas externas de los proveedores, sino también con documentos que sirven de soporte de dichas devoluciones.

**- COLGATE PALMOLIVE:** La DIAN corroboró, con la respuesta al requerimiento especial, que debido a una indebida contabilización de este proveedor, se generaba una diferencia por la suma de $8.734.346. Sin embargo, aún subsiste una diferencia por $408.404 que continúa sin ser resuelta y que no puede endilgársele a la actora. Como lo observaron los funcionarios de la Administración, la contabilidad del proveedor presenta errores, lo cual no puede generar consecuencias negativas para la actora, porque su contabilidad se ajusta a las normas jurídicas y, por tanto, son plena prueba.

**- ACEGRASAS:** Porque la Administración encontró notas por valor de $11.481.964 que no están contabilizadas, situación que no corresponde a la realidad, pues las notas fueron contabilizadas en fechas anteriores a la fecha en que fueron expedidas por el proveedor, ya que la contabilización debe hacerse en el momento en que se otorga el descuento y no en la fecha en que se expide la nota, conforme a lo establecido en los artículos 48 y 97 del Decreto 2649 de 1993 y [27](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=57) y [28](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=58) del Estatuto Tributario.

**- DISA S.A.:** La administración comprobó que $2.424.914 correspondió a unos descuentos concedidos por compras realizadas en diciembre de 2001, por lo que no debían tenerse como ingresos del año 2002. Sin embargo, mantuvo una diferencia por $5.469.427 que no pudo verificar ya que el proveedor no aportó las notas crédito que corroboraran su información. Las observaciones de la DIAN son reprochables ya que sus mismos funcionarios comprobaron que el proveedor no cuenta con los soportes que respaldan la información que allegó y, por el contrario, la información allegada por ALTIPAL cuenta con los soportes suficientes que prueban los datos registrados en la contabilidad.

**Rechazo de costos de ventas ($24.464.119)**

La DIAN rechazó el costo de ventas, porque existen diferencias entre lo declarado por la demandante y lo contabilizado y la información allegada por COLGATE PALMOLIVE, GALLETAS NOEL S.A y GILLETTE DE COLOMBIA, como respuesta a requerimientos ordinarios de información, diferencias que nuevamente atribuye a que la actora es quien debe conservar las notas externas proferidas por los proveedores en las que se verifiquen las devoluciones en compras.

Reiteró que la Administración no puede centrarse exclusivamente en las notas externas que deben realizar los proveedores, pues como lo observaron los funcionarios, los proveedores muchas veces se niegan a entregarlas, lo cual no puede ocasionarle consecuencias negativas a los contribuyentes. Indicó que los funcionarios pasaron por alto otras pruebas que respaldan las devoluciones, como son las notas internas firmadas por los proveedores, las actas de devoluciones y los contratos de transporte en los que se observan los faltantes de mercancía.

Alegó que de lo anterior se observa una violación al [artículo 742](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=919) del Estatuto Tributario, pues ante la negativa del proveedor de allegar las notas crédito, la Administración decidió modificar la declaración de renta de la demandante, quien en todo momento ha puesto a disposición de la demandada la información que le ha requerido. Agregó que la Administración se negó en señalar las notas de los proveedores que diferían de las de ALTIPAL pues afirmó que de hacerlo estaría invirtiendo la carga de la prueba.

Afirmó que se debe aplicar lo dispuesto en el artículo 70 del Código de Comercio, según el cual, para dirimir diferencias que surjan entre comerciantes, el valor probatorio de los libros y papeles de comercio se determinará conforme a las reglas allí previstas.

**Rechazo de deducción por intereses de pasivos rechazados y demás gastos financieros ($14.808.800)**

En cuanto al rechazo de la deducción por intereses y demás gastos financieros con el argumento que corresponden a pasivos inexistentes y, por tanto, no reúnen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, sostuvo que son procedentes toda vez que existieron pero fueron desconocidos por la DIAN al realizar un análisis ligero y parcial del acervo probatorio que obra en el expediente y que demuestra dichos pasivos.

Expuso que la deducción cumple con todos los requisitos del [artículo 107](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario, pues surgió de un pasivo que se adquirió para financiar la actividad de la sociedad, que en su momento fue inevitable por la situación de iliquidez de la compañía, lo que corrobora la relación de causalidad con su actividad productora de renta y la necesidad.

**Deducción por pérdida de efectivo y de mercancías**

Señaló que el desconocimiento de la deducción por pérdida de dinero que le fue hurtado a la demandante por uno de sus vendedores, se sustentó por la Administración en que esa pérdida se debió a una cartera de difícil cobro. Indicó que ese argumento carece de todo sustento probatorio, ya que a pesar de contar con pruebas que corroboran el hurto, como son las denuncias que obran en el expediente, supone que esta pérdida correspondió a una deuda que no fue pagada, sin allegar o desvirtuar las pruebas que fueron aportadas.

Explicó que durante el año 2002, el señor Gonzalo Godoy, reconocido vendedor de ALTIPAL, aprovechó la imagen que había adquirido y la situación de orden público, para recaudar cartera sin la debida autorización, pues otorgó descuentos por pronto pago a los clientes, para obtenerlos en un menor tiempo y, luego de recaudar esos dineros, los hurtó. Esos dineros deben ser deducibles en la liquidación del impuesto sobre la renta, conforme lo señala el [artículo 148](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=210) del Estatuto Tributario.

Argumentó que el dinero hurtado por un empleado de la compañía había sido obtenido por la venta de mercancías, dinero que se emplearía en la compra de artículos destinados a ser enajenados, entonces, ese dinero debe considerarse como un bien utilizado para la obtención de ingresos de la compañía, con lo cual se da cumplimiento al primer requisito del[artículo 148](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=210) del Estatuto Tributario y, en cuanto al segundo requisito, el hurto se dio por fuerza mayor, es decir, ALTIPAL fue lo suficientemente prudente para evitar el hurto.

Afirmó que la actora dispone de controles técnicos y administrativos que buscan evitar este tipo de situaciones como el hurto, pues existen procedimientos de control interno y revisiones permanentes aplicados al personal de ventas que cubre la ciudad de Ibagué y a los vendedores viajeros, a través de los cuales los vendedores deben rendir cuentas periódicamente una vez terminada su correría y, además, la sociedad procura hacer verificaciones telefónicas con los clientes para llevar un control riguroso a sus vendedores.

Señaló que la demandada cuenta con todos los denuncios que en su momento se realizaron, de los cuales surgieron los procesos penales que se adelantan en la Fiscalía.

**Deducción por pérdida de mercancía ($32.932.520)**

Finalmente, la administración desconoció la deducción declarada por la pérdida de mercancía por considerar que se trataba de activos movibles, cuya pérdida no pueden deducirse del impuesto sobre la renta, conforme al último inciso del [artículo 148](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=210) del Estatuto Tributario.

Sostuvo que dicho rechazo se fundamenta en que la pérdida del inventario se llevó al costo de ventas por el sistema de juego de inventarios, pero a la administración se le olvidó que ALTIPAL no aplica el sistema de juego de inventarios sino el sistema de inventarios permanentes, ya que está obligado a tener revisor fiscal. Agregó que, según el [artículo 148](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=210)del Estatuto Tributario, la pérdida de la mercancía es deducible porque se trata de bienes utilizados en la actividad productora de renta, porque con su venta la sociedad adquiere ingresos gravados y fue una pérdida que se dio por fuerza mayor, ya que se trató de unos hurtos que sufrió la compañía, como se observa en los denuncios que obran en el expediente.

**Sanción por inexactitud**

Alegó que las causales invocadas por la Administración para imponer la sanción por inexactitud no pueden aceptarse, porque se fundamentan en que la actora no tenía los soportes que en su concepto debería tener, a pesar de existir en el proceso pruebas suficientes que corroboran la imposibilidad de su consecución. Transcribió jurisprudencia de la Sección según la cual la falta de prueba o el incumplimiento de requisitos formales no implica que la desestimación provenga de datos o factores falsos o equivocados o de datos inexistentes.

**OPOSICIÓN**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con los argumentos que se resumen así:

**Pasivos:** Manifestó que la Administración realizó una investigación exhaustiva y diligente, por medio de la cual se demuestra que el contribuyente constituyó un presunto pasivo a nombre de una persona llamada Patricia Trujillo, el que aparentó pagar girándole cheque a nombre de otra persona llamada José Fernando Lozano de la cuenta corriente de ALTIPAL Apartadó, firmado por el representante legal Jaime León Betancourt Urrego, información certificada por el Banco Santander.

Explicó que los pasivos discutidos están contabilizados por la actora y fueron certificados por el revisor fiscal, pero no constituyen plena prueba de la existencia de los pasivos. Indicó que en la inspección tributaria se solicitó la prueba contable del pasivo y no se aportó ningún documento de fecha cierta, salvo los pagarés conocidos en el proceso y unas fotocopias de los extractos bancarios.

Señaló que el testimonio de Mónica María Trujillo, practicado en el expediente correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 1999 y donde inicialmente se declararon los pasivos que se han declarado año tras año, es claro y contundente al indicar que los $24.000.000 fueron recibidos por ella posiblemente para hacer pagos de la sociedad ALTIPAL.

Explicó que la Administración no desconoce el régimen comercial ni las transacciones que se pueden realizar en el ámbito mercantil, pero estos movimientos no se realizaron en el presente caso. Agregó que la sociedad debía demostrar los pasivos con documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas por la contabilidad, pero en el momento de la auditoría la sociedad no aportó las pruebas.

Sostuvo que no se violó el [artículo 283](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=360) del Estatuto Tributario, por el contrario, se aplicó en su integridad, porque la sociedad no aportó los documentos cuando fueron requeridos por lo que se presume que no los conservaba, por tanto, la violación de la disposición estuvo a cargo de la demandante.

Alegó que los artículos [742](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=919) y [746](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=923) del Estatuto Tributario han sido soporte de la actuación administrativa, la decisión de modificar la declaración de renta se sustentó en hechos probados, tales como la ausencia de presentación de los documentos cuando fueron requeridos por la Administración Tributaria, la inexistencia de pasivos, la inexistencia de acreedores, los dineros girados por los vinculados económicos en cabeza de los representantes legales propietarios a su vez de la empresa, la falta de soporte de los títulos.

En cuanto a los ingresos no operacionales, no existe violación de los artículos [742](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=919), [745](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=922), [772](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=960) y siguientes del Estatuto Tributario, sobre los descuentos financieros por pronto pago, bonificaciones e incentivos, no contabilizados como ingresos, como se explicó al resolver el recurso en relación con los proveedores Vicente Arturo Solarte Solarte-Harinera de Occidente, COLGATE PALMOLIVE, ACEGRASAS y DISA S.A.

Dijo que en relación con el manejo fiscal y contable de los ingresos no contabilizados, el contribuyente y su apoderado se equivocan al asegurar que la investigación fue inadecuada, precaria o que obedece a errores en la contabilidad de los proveedores, puesto que la Administración inicialmente realizó una verificación cuidadosa en la fase de investigación y volvió a demostrarle el hecho irregular en la fase de determinación.

Explicó que los proveedores le concedieron a la demandante descuentos por pronto pago pero no los registró de acuerdo con las normas contables, esto es, cancelando la cuenta proveedores nacionales, registrando el gasto de los gravámenes financieros y ese menor valor que dejó de pagar lo debe llevar a un ingreso y la diferencia es lo que se paga con cheque o efectivo.

En relación con los costos, indicó que la Administración rechaza parte del valor declarado como costo de venta, porque la demandante no disminuyó el valor de las compras con las devoluciones de mercancías realizadas a sus proveedores y, además, por inconsistencias en el registro de algunas compras, comportamiento atípico que determina una menor renta líquida gravable.

En lo relacionado con el manejo contable y fiscal de los costos en ventas, la empresa investigada no desvirtúa la sobreestimación de las compras, ni cumple con las cualidades de la información contable de ser comprensible, útil, comparable, lo que conlleva todo esto a que un registro contable con repercusiones fiscales no refleje la realidad económica de la empresa como lo demostraron las investigaciones realizadas por las Divisiones de Fiscalización y Liquidación que demuestran que los registros contables siguen siendo errados contable, financiera y tributariamente.

Sobre las deducciones por intereses y demás gastos financieros, por pérdida de efectivo, por pérdida de mercancías y por las contribuciones a la Superintendencia de Sociedades, señaló que se debe tener en cuenta que la discusión central es sobre las bases para liquidar los intereses, por eso se rechazaron los intereses pagados por un pasivo inexistente demostrado en el transcurso del proceso.

Dijo que el rechazo de las deducciones por pérdida de efectivo por $125.479.734 es legal, puesto que el contribuyente cita e interpreta como fundamento una norma equivocada, ya que se refiere a la pérdida de activos pero no de pérdidas de dineros, además que tampoco demuestra la ocurrencia de fuerza mayor.

Sostuvo que la sanción por inexactitud se impone por la omisión de ingresos por descuentos financieros de varias denominaciones, ya que esto origina una disminución de la utilidad que repercute en la renta líquida gravable, además permite la utilización en la declaración de datos equivocados, incompletos o desfigurados, en relación con costos y deducciones de los cuales se derivó un menor impuesto o saldo a pagar.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Tolima negó las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos.

Sobre el pasivo rechazado señaló el a quo que ese mismo Tribunal resolvió la demanda contra ALTIPAL en la que se debatía como ahora, el tema de los pasivos constituidos con la sociedad contribuyente desde el año 1999, decisión que negó las pretensiones de la parte actora.

Estimó el Tribunal que, en esta oportunidad, se reiteran los argumentos expuestos en la sentencia del 18 de mayo de 2007, toda vez que las circunstancias fácticas y probatorias que rodean los pasivos son los mismos, es decir, se trata de un pasivo de la sociedad con la señora Patricia Trujillo y para demostrar su existencia allegó un pagaré en blanco y su carta de instrucciones, sin aportar otras pruebas durante las diligencias de inspección contable y tributaria por la DIAN conforme las exigencias del Estatuto Tributario, de manera que debe tenerse por demostrada la inexistencia de pasivos con particulares por valor de $24.000.000, tal como lo estableció la DIAN en los actos administrativos demandados.

Se observa en los antecedentes que, practicadas las inspecciones tributarias y contables a la sociedad contribuyente, existe diferencia en los ingresos declarados con los descuentos financieros.

Explicó que el sustento probatorio que sirvió a la DIAN para incrementar por medio de los actos administrativos demandados, el valor de los ingresos no operacionales, se circunscribe a las inspecciones practicadas a los libros de contabilidad y demás soportes que se exhibieron, por lo que quedan desvirtuadas las aseveraciones de la contribuyente en relación con la falta de valoración sobre la contabilidad, pues por el contrario la entidad actuó conforme a la legislación tributaria y contable.

Afirmó el a quo que al tratarse de hechos generados con terceros, pues los ingresos no operacionales están relacionados con descuentos concedidos por pronto pago y por volumen de compras otorgados por proveedores, era necesario que la DIAN realizara cruces de información, de los cuales surgieron inconsistencias, por tanto, no podía asignársele valor alguno a la contabilidad y a los soportes presentados por la demandante, pues la información suministrada por los terceros evidenció inconsistencias.

Precisó que pese a que el dictamen pericial practicado por el auxiliar de la justicia indicó que la actora llevaba su contabilidad conforme al PUC, tal valoración no es suficiente para desvirtuar las modificaciones realizadas por la DIAN, en tanto que, dicho dictamen se practicó 6 años después de efectuada la inspección tributaria y aunado a ello no se hizo la confrontación o cruce de cuentas con terceros.

En cuanto al rechazo parcial del costo de ventas, precisó el Tribunal que a pesar del valor probatorio de los libros auxiliares de las cuentas de inventarios, realizado el cruce de información con terceros y practicada la inspección tributaria, se determinó que la actora solicitó un mayor costo de ventas, al no disminuir el costo de sus ventas con las devoluciones de mercancías que entregó a sus proveedores.

Concluyó el a quo que, en esas condiciones, el carácter de prueba idónea de los inventarios exhibidos por la sociedad, quedó desvirtuado por el cruce de cuentas, siendo procedente la modificación sugerida por la DIAN a la declaración por el año gravable 2002, pues la sociedad no aportó prueba diferente que desvirtuara los datos suministrados por terceros, con lo cual incumplió la carga probatoria que le era exigida para demostrar los hechos que alegó a su favor.

En cuanto a las deducciones solicitadas por intereses a los pasivos, al analizar los pasivos declarados por la sociedad, se concluyó que son inexistentes por no haber sido acreditados con la prueba idónea como lo exige el Estatuto Tributario de manera que, al ser inexistentes los créditos con terceros, no es posible que la compañía solicite deducciones por intereses, por lo que el Tribunal concluyó que le asiste razón a la DIAN en los actos administrativos demandados.

En lo atinente a la pérdida de efectivo por hurto, dijo el a quo que la deducción solo recae sobre los activos fijos o sobre los bienes usados en el negocio con carácter de permanencia, por consiguiente, el dinero no puede ser considerado como un activo susceptible de valoración para ser enajenado dentro del giro ordinario del negocio, porque no tiene esa finalidad y el hecho de formar parte del patrimonio de una persona no cambia su naturaleza. Al respecto citó jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

Por lo anterior, concluyó que no procede la deducción por la pérdida de efectivo respecto del hurto realizado por uno de sus vendedores y del que fue víctima la compañía, por valor de $116.118.780, pues el dinero no es un activo fijo sino un medio de pago y, además, porque ese hurto de efectivo se trataba de una deuda hipotecaria que el vendedor tenía con la compañía ocasionada por el manejo de cartera que tenía a su cargo, deuda que fue saldada mediante la dación en pago de un lote de terreno a favor de la sociedad.

En relación con la deducción por el hurto de la mercancía mientras era transportada por vía terrestre, expuso el Tribunal que no es una situación que pueda catalogarse como de fuerza mayor, ya que no puede desconocerse la situación de seguridad en el país, de suerte que era un hecho previsible y la demandante debió adoptar las medidas necesarias para contrarrestar el impacto que sobre su patrimonio pudieran generar conductas punibles como la que fue denunciada por uno de los conductores de la compañía.

Concluyó que la sanción por inexactitud debe ser confirmada, pues es evidente que la demandante incurrió en varias conductas constitutivas de inexactitud, entre ellas la omisión de ingresos no operacionales, solicitud de deducciones improcedentes e inexistentes, inclusión de pasivos inexistentes y sobrecosto de ventas, que derivaron en un menor valor a pagar por impuesto de renta.

**RECURSO DE APELACIÓN**

**El demandante** manifiesta su inconformidad con el fallo apelado, en cuanto a los siguientes aspectos:

El Tribunal denegó las pretensiones de la demanda sin efectuar una valoración probatoria respecto de las pruebas allegadas, ya que se limitó a repetir los argumentos expuestos por la Administración en las diligencias de inspección. Indicó que la sentencia apelada parte de la presunción de que la demandante no lleva contabilidad en debida forma, premisa que no es cierta, según el dictamen pericial rendido por el auxiliar de la justicia, en el que concluyó que los libros de contabilidad se llevan en debida forma por el sistema de causación y están conforme con las normas contables y fiscales y, por ende, constituyen plena prueba contable.

Manifestó que las presuntas incoherencias en la contabilidad se basan en las diferencias reportadas por terceros. No obstante, estas diferencias no corresponden a omisiones o errores de la contabilidad de ALTIPAL, ya que cada uno de los descuentos los ha registrado conforme a las normas contables y fiscales, y se encuentran respaldados con los soportes suficientes para corroborar el monto de dichos descuentos.

Reiteró lo expuesto en la demanda en cuanto a los demás cargos e insistió en que no se entiende por qué se desconoce el hecho económico debidamente soportado pues, a su juicio, las diferencias presentadas pueden obedecer a una precaria investigación por parte de la administración o a errores en la contabilidad de los proveedores.

Alegó que se presenta un indebido manejo de la carga de la prueba exigida a la sociedad, por cuanto no es procedente que a pesar de existir soportes y comprobantes que respaldan lo señalado en la contabilidad y de existir un dictamen pericial que lo corrobora, sin ofrecer ningún reparo respecto a la indebida contabilización o insuficiencia de los soportes, se le imponga a la sociedad la obligación de buscar otros medios de prueba sin que esta exigencia esté prevista en la ley.

Señaló que es evidente que el a quo desconoció el principio contenido en el [artículo 745](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=922) del Estatuto Tributario que expresa que las dudas provenientes de vacíos probatorios se resuelven a favor del contribuyente, toda vez que la DIAN no demuestra de forma convincente inconsistencias en la contabilidad de la actora, sino la existencia de discordancias entre la sociedad y los terceros con los que mantiene relaciones comerciales.

Explicó que el juez de instancia desconoció que los cruces de cuentas no son una prueba en materia tributaria, sino que constituyen apenas una etapa del procedimiento de verificación, pues los datos que arroje este cruce, deben encontrarse respaldados por la DIAN que es la que pretende hacerlos valer frente a lo declarado por el investigado. Indicó que a la Administración le correspondía demostrar, en primera medida, la veracidad de lo informado por el tercero para así proceder a presentar oposición a los hechos económicos por ALTIPAL.

Sobre la sanción por inexactitud sostuvo que es incoherente que el Tribunal haya considerado que se declararon datos falsos o inexistentes, cuando la sentencia objetada carece de análisis probatorio. Agregó que la discusión en este proceso se limita al desconocimiento de los soportes presentados por la actora para demostrar que no existió omisión de ingresos y la realidad de los costos de ventas.

**ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandada,** en virtud del principio de economía procesal, dijo que reiteraba los argumentos de la contestación de la demanda y de los alegatos de primera instancia en lo que tiene que ver con la manera como se desconocieron las glosas y la manera como la DIAN las probó.

En cuanto al desconocimiento de la carga de la prueba señalado por el apelante, sostuvo que, según el [artículo 746](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=923) del Estatuto Tributario, se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, siempre y cuando sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija.

El **Ministerio Público** solicita confirmar la sentencia de primera instancia por las siguientes razones:

Sobre el rechazo del pasivo, dijo que no fue probado con documentos idóneos que den cuenta de su existencia, vigencia, plazo, pagos, etc., cuya carga correspondía al contribuyente, por tal razón hizo bien la Administración en rechazarlo. Según el [artículo 770](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=954) del Estatuto Tributario, los pasivos para los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad deben estar respaldados por documentos idóneos.

En relación con los ingresos no operacionales afirmó que no pueden tenerse como pruebas idóneas las notas internas de contabilidad, toda vez que éstos por sí solos no son prueba suficiente para probar los descuentos y devoluciones cuya demostración debe ser complementada con las notas crédito expedidas por los proveedores que otorgan el descuento, reciben la mercancía devuelta o aceptan los faltantes, para lo cual debe determinarse, en cada caso, las facturas afectadas.

En cuanto a la deducción por intereses, al ser inexistente el pasivo, señaló que es improcedente el reconocimiento de los gastos financieros por los intereses pagados. Respecto a la pérdida de efectivo, no se puede considerar que es un hecho que obedece a una fuerza mayor, pues es previsible que un empleado que recaude dinero en nombre de la empresa se lo apropie y es responsabilidad de la sociedad tomar medidas y exigir las seguridades necesarias a través de garantías.

En cuanto a la deducción por pérdidas sufridas durante el año o período gravable, concernientes a los bienes usados en el negocio y ocurridas por fuerza mayor, no se cumple con los requisitos, no se encuentra probada la fuerza mayor, teniendo en cuenta que los denuncios no prueban las circunstancias que lleven a concluir que las pérdidas eran previsibles.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos demandados, mediante los cuales la Administración modificó la liquidación privada del impuesto de renta del año gravable 2002, presentada por ALTIPAL IBAGUÉ S.A.

En concreto se analizarán los siguientes cargos: a) el rechazo del pasivo por $24.000.000; b) la adición de ingresos no operacionales por $118.166.000; c) la disminución del costo de ventas por $24.464.000; d) el rechazo de la deducción por intereses por $ 14.809.000; e) el desconocimiento de las deducciones por pérdida de efectivo por $125.479.734 y por pérdida de mercancías por $ 32.932.500 y f) la sanción por inexactitud por $176.877.000.

**Cuestión previa**

La magistrada Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez manifestó impedimento para conocer del presente proceso, con fundamento en el numeral 5º del artículo 150 del CPC, toda vez que el doctor Carlos Enrique Ariza Sánchez, quien funge ahora como magistrado auxiliar de su Despacho, suscribió uno de los actos administrativos demandados y actuó como apoderado de la DIAN al contestar la demanda.

La Sala observa que, tanto la Resolución 090642006000007 del 17 de marzo de 2006, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión, que modificó la declaración privada de renta y complementarios del año gravable 2002[[5]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn5" \o "), como la contestación de la demanda[[6]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn6" \o "), fueron suscritas por el Doctor Ariza Sánchez cuando se desempeñaba como Jefe de la División Jurídica Tributaria de Ibagué y como Profesional de la misma División, respectivamente.

En esas circunstancias, como quien suscribió los actos acusados e intervino en el proceso como representante de la entidad demandada, es hoy dependiente de la Consejera Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, se configura la causal invocada y, en consecuencia, se declara separada del conocimiento del presente proceso. Toda vez que existe quórum para conocer del asunto de fondo, no es necesaria la designación de conjuez.

**Asunto de fondo**

**Rechazo de pasivos**

La DIAN desconoció el pasivo por $24.000.000 a favor de la señora Patricia Trujillo, al considerar que la demandante no aportó pruebas idóneas para demostrarlo, ya que el certificado del revisor fiscal y los registros contables no son pruebas suficientes. La Administración considera que el pasivo no puede estar soportado con un documento sin número, fecha de suscripción ni de vencimiento.

En la apelación, la demandante sostiene que el a quo omitió valorar el certificado del revisor fiscal, los registros contables de la empresa y el pagaré en blanco con carta de instrucciones. La actora afirma que el pagaré con la carta de instrucciones constituyen pruebas idóneas conforme al artículo 622 del Código de Comercio y que el certificado del revisor fiscal corrobora la existencia del pasivo al cumplir con los requisitos del [artículo 777](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=965) del Estatuto Tributario.

Pues bien, sobre los requisitos para la aceptación de los pasivos, el parágrafo del [artículo 283](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=360) del Estatuto Tributario en concordancia con lo establecido en el [artículo 770](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=954) E.T., dispone que, para los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad, «los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas por la contabilidad», de manera que el soporte de los pasivos solicitados en la declaración de renta deben llevar al convencimiento de los valores por pagar al 31 de diciembre del año respectivo.

Sobre las pruebas idóneas y supletorias de los pasivos, la Sala ha señalado lo siguiente[[7]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn7" \o "):

«En cuanto a la prueba de los pasivos, establece el [artículo 770](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=954) del Estatuto Tributario que los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad, sólo podrán solicitar pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta y, en los demás casos, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de las formalidades exigidas en materia contable.

A su turno, el [artículo 771](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=955) del mismo Estatuto establece que el incumplimiento a la norma anterior, acarreará el desconocimiento del pasivo.

(…)

Para la acreditación de los pasivos, el legislador estableció una prueba específica como es la documental, de tal suerte que si ésta no existe o es insuficiente, no puede ser apreciada y, por tanto, la deuda se tendrá como no demostrada. Lo anterior, sin perjuicio de que se pruebe de manera supletoria que las cantidades respectivas y sus rendimientos fueron oportunamente declarados por el beneficiario, de conformidad con el [artículo 771](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=955) del Estatuto Tributario, situación que en el plenario no está demostrada». (Negrillas fuera de texto)

Pues bien, de las pruebas aportadas al proceso, se advierte que obran las siguientes:

   Copia simple de un pagaré sin número, con fecha 14 de agosto de 1998 por la suma de $24.000.000 suscrito por ALTIPAL IBAGUÉ S.A. como deudor, la señora Patricia Trujillo como acreedora y dos testigos[[8]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn8" \o "). Asimismo una «Carta de Instrucciones para llenar el pagaré con espacios en blanco»[[9]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn9" \o ").

   Estados financieros por el año 2002 firmados por el representante legal y el revisor fiscal, así como la relación de pasivos por ese mismo año donde se muestra el pasivo con particulares por $24.000.000[[10]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn10" \o ")

Como lo acepta la demandante, los $24.000.000 que se desconocen como pasivo por el año gravable 2002, han venido siendo cuestionados por la Administración en los años gravables 1999, 2000 y 2001, por las mismas razones que ahora se discuten.

En efecto, respecto de los actos administrativos que modificaron la declaración de renta del año gravable 2001 presentada por la demandante, esta Sección se pronunció en la sentencia del 18 de agosto de 2011, Exp. 17693, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo, oportunidad en la cual se discutió el rechazo de pasivos por la suma de $72.000.000 y de la cual hacía parte la deuda por $24.000.000, objeto de la glosa analizada en el presente proceso. Al respecto la Sala señaló lo siguiente:

«Los pasivos deben estar respaldados con los soportes internos y externos que justifiquen su registro contable y permitan establecer la clase de pasivo, su procedencia, su vigencia y existencia al final del período gravable.

Para la demostración de los pasivos el legislador exige la prueba documental, de tal suerte que si no existe o es incompleta, no puede ser apreciada y, por tanto, la deuda se tendrá como no demostrada. Lo anterior, sin perjuicio de que se prueba de manera supletoria que las cantidades respectivas y sus rendimientos fueron oportunamente declarados por el beneficiario, de conformidad con el [artículo 771](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=955) del Estatuto Tributario.

En el presente caso el fisco consideró como inexistentes los pasivos declarados por la suma de $72.000.000, que según la demandante corresponden a deudas de la sociedad.

La sociedad en la demanda no aportó ningún elemento de juicio nuevo, pues se conformó con ratificar lo expresado en la vía gubernativa respecto al valor probatorio de los pagarés aportados, limitándose a señalar:

“De esta forma, solicitamos al Honorable Tribunal se sirva tener en cuenta, copia de los pagarés y sus correspondientes cartas de instrucciones, que se adjuntan al presente escrito, con los cuales pretendemos demostrar la existencia de los pasivos anotados por mi Representada en su declaración privada del Impuesto sobre la Renta por el período de 1999 y que fueron arrastrados al período 2000 y al período 2001. El original de los pagarés y cartas de instrucciones reposan como pruebas en el expediente No. 2004-00679, que se encuentra en el Tribunal Administrativo del Tolima, Magistrado Ponente, Doctor José Aleth Ruíz Castro, por lo que su copia auténtica será solicitada en el acápite de pruebas de la presente demanda”.

Observa la Sala que los tres pagarés aportados (…) se limitan a señalar que Altipal Ibagué Ltda, debe a las personas naturales relacionadas una cantidad de dinero, sin identificar el concepto de la obligación, la fecha de su origen ni la fecha de vencimiento.

Acorde con lo señalado por el Ministerio Público “… los pagarés aportados están en blanco y de ellos y las cartas de instrucciones no se puede determinar la fecha de vencimiento ni la forma de pago de las obligaciones”.

Conforme con el [artículo 770](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=954) del Estatuto Tributario cuando los contribuyentes está obligados a llevar libros de contabilidad, siempre deberán respaldar sus pasivos con documentos que cumplan con las formalidades exigidas por la normativa contable, en particular lo previsto por el Decreto 2649 de 1993, en sus artículos 123 y siguientes. El cumplimiento de los requisitos contables es lo que les otorga la idoneidad probatoria para efectos de soportar los pasivos.

En el caso concreto los registros contables y el certificado del revisor fiscal no constituyen “prueba idónea” de los pasivos declarados, toda vez que no se aportaron recibos de caja, consignaciones, etc. Con los que se demuestren las deudas contraídas, carga de la prueba que le corresponde a la sociedad actora, conforme al [artículo 770](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=954) del Estatuto Tributario». (Negrillas fuera de texto)

La Sala hace extensivas las anteriores consideraciones al sub examine, toda vez que, como se advierte, la actora ha insistido en darle validez a las mismas pruebas para soportar el pasivo aquí discutido, esto es, los pagarés en blanco y la carta de instrucciones, pruebas que no constituyen un documento idóneo para probar la acreencia con la señora Patricia Trujillo por $24.000.000.

Además, se observa que la Administración, en la Liquidación Oficial de Revisión, reiteró las pruebas que hicieron parte de los actos administrativos que modificaron las declaraciones de renta de períodos anteriores, en el sentido de indicar lo siguiente:

“… Por último el valor del pasivo de $24.000.000 (según consignación por $26.000.000) a nombre de Patricia Trujillo, tampoco fue girado de una cuenta de esta, el cheque corresponde a una cuenta corriente de la sociedad Altipal Apartadó Ltda suscrito por su representante legal señor Jaime León Betancurt Urrego y girado a nombre de José Fernando Lozano, folio 94 …”.

Los anteriores aspectos tampoco fueron desvirtuados por la actora, que se limitó a insistir en la realidad del pasivo, con pruebas que, como se señaló, a la luz de la normativa fiscal reseñada, no prestan mérito probatorio para tener como pasivo fiscal el valor indicado en el título valor. Además, lo previsto en el artículo 622 del Código de Comercio[[11]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn11" \o "), no puede ser demostrativo de la existencia de una deuda fiscal, pues esta disposición regula, desde el punto de vista comercial, las instrucciones para el diligenciamiento del título valor.

En este punto, la Sala precisa que las pruebas que fueron trasladadas por la DIAN[[12]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn12" \o ") de los otros períodos gravables investigados, fueron los requerimientos especiales que explican las razones del rechazo del pasivo aquí discutido, razón por la cual, no puede sostenerse que las pruebas hayan sido trasladadas sin los requisitos previstos en el artículo 185 del Código de Procedimiento Civil[[13]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn13" \o "), pues no se demostró que los requerimientos especiales ni que las pruebas a las que se hizo referencia en esos requerimientos fueron practicadas sin audiencia del contribuyente.

Ahora bien, en cuanto a los registros contables aportados, la Sala precisa que si bien es cierto que aparece la contabilización del pasivo, no corroboran la idoneidad de las pruebas aportadas. Y, en cuanto al certificado de revisor fiscal, revisados los antecedentes administrativos no se encontró, por lo que no es posible valorar su contenido[[14]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn14" \o ").

En consecuencia, no prospera el cargo.

**Adición de ingresos no operacionales**

En la liquidación de revisión, la DIAN adicionó el renglón de “otros ingresos distintos de los anteriores” por $ 118.166.000. El motivo del incremento de ingresos fue el desconocimiento de las partidas registradas y declaradas como “descuentos financieros por pronto pago y bonificaciones e incentivos por metas de cumplimiento en el volumen de compras otorgados por los proveedores” durante el año 2002.

El detalle de la suma adicionada es el siguiente[[15]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn15" \o "):

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Proveedor** | **Valores registrados como descuentos por pronto pago por ALTIPAL S.A.** | **Valor informado por el proveedor** | **Diferencia** |
| **Harinera de Occidente** | $213.964.946 | $312.670.162 | $98.705.216 |
| **Colgate Palmolive** | $8.734.346 | $9.142.750 | $408.404 |
| **ACEGRASAS** | $32.974.670 | $46.557.675 | $13.583.005 |
| **DISA** | $26.654.148 | $34.518.489 | $5.469.427 |
| **TOTAL** |  |  | **$118.116.052** |

Los ingresos adicionados en los actos acusados corresponden a la diferencia totalizada en el cuadro anterior, que se originaron en las diferencias entre los registros contables deALTIPAL LTDA y la información suministrada por los terceros proveedores en cuanto a los descuentos financieros o por pronto pago concedidos a la demandante al momento de pagar las facturas de compra de mercancía.

En este punto cabe recordar que los descuentos condicionados o por pronto pago constituyen para el beneficiario un menor valor a pagar, y son los que otorgan los proveedores a sus clientes en virtud de políticas comerciales o situaciones especiales.

Según el Plan Único de Cuentas para Comerciantes[[16]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn16" \o "), los descuentos financieros se deben contabilizar para quien los recibe (comprador) como ingresos no operacionales[[17]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn17" \o "), por tanto, en este caso la DIAN, al realizar cruces de información con los proveedores que informaron los descuentos otorgados a ALTIPAL LTDA, adicionó las diferencias encontradas en los ingresos denunciados en la declaración de renta por el año gravable 2002.

Antes de analizar cada uno de los descuentos cuestionados por la DIAN, la Sala precisa que revisado el dictamen pericial practicado en primera instancia, no se advierte que brinde elementos de juicio concretos frente a la glosa objeto de análisis, pues se limita a señalar que: «La contabilidad y los libros contables están acorde con las normas contables y fiscales y se constituyen en plena prueba contable, la empresa lleva la contabilidad por el sistema de causación. Los descuentos otorgados a ALTIPAL IBAGUÉ LTDA. por los proveedores en sus compras, los contabiliza como ingreso operacional»[[18]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn18" \o "). Y en la ampliación solicitada por la demandante para que se establecieran los ingresos contabilizados como ingresos no operacionales discriminados por proveedor, el perito hizo un cuadro con los mismos valores presentados por el contribuyente y cuestionados por la DIAN[[19]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn19" \o "), aspectos que, se insiste, no desvirtúan los casos puntuales –facturas y notas crédito- a que hizo referencia la Administración en la Liquidación Oficial de Revisión.

Por lo anterior, la Sala se atendrá a las pruebas aportadas al proceso, tanto para el análisis de la adición de ingresos como el rechazo de costos.

Pues bien, la explicación concreta de la adición de los ingresos detallados en el cuadro anterior fue planteada por la Administración Tributaria tanto en el requerimiento especial[[20]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn20" \o ") como en la liquidación de revisión[[21]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn21" \o "), donde aparecen las razones de las diferencias encontradas, respecto de cada uno de los proveedores, así:

**HARINERA DE OCCIDENTE:** La diferencia de $98.705.216 obedece a que en desarrollo de la inspección contable y con base en la información suministrada por el proveedor, se constató que el contribuyente contabilizó una parte del valor del descuento como descuento en compras y otra como devolución en compra, para lo cual la Administración hizo un cuadro comparativo de las notas crédito del proveedor con las notas internas aportadas por la demandante, para evidenciar el manejo contable cuestionado.

La demandante, en la apelación, insiste en que las devoluciones y descuentos en compras han sido demostradas con la contabilidad aportada en vía administrativa, a través de los comprobantes internos que, en su criterio, no fueron valorados por la Administración.

Sin embargo, la Sala advierte que la actora ni ante la DIAN ni ahora ante la jurisdicción, brinda una explicación detallada sobre cada una de las diferencias encontradas y precisadas en el requerimiento especial y en la liquidación de revisión, sino que se ampara en afirmaciones generales sobre la confiabilidad de la contabilidad.

Según información suministrada por Harinera de Occidente, la Sala toma como ejemplo la Factura 727676 del 9 de diciembre de 2002, en la que se concedió a la actora un descuento por $8.570.855[[22]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn22" \o "), sobre una compra de $37.840.000. Con la respuesta al requerimiento la actora aporta la mencionada factura[[23]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn23" \o ") junto con (i) el comprobante de egreso 7854[[24]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn24" \o ") en el que anota que le fue concedido un descuento del 6% equivalente a $2.076.520 y (ii) una relación de notas crédito y valores de las que no existe certeza respecto de qué factura se realizaron, pero de las que la DIAN sostiene, en la Liquidación Oficial de Revisión, que el descuento contabilizado respecto de esa factura fue por un total de $4.141.720 y devoluciones por $4.429.135.

No obstante lo anterior, y en punto a la discusión planteada por la actora y que se concreta en que su contabilidad frente a los descuentos está bien llevada y que el error se origina en el proveedor, la Sala advierte que la actora no explica cómo era la política de descuentos y cómo se calculaban, tampoco desvirtuó que los valores tomados por la DIAN como devoluciones correspondiera a otra factura, es decir, elementos que permitan llegar a la certeza de la forma como se obtuvo el descuento sobre la factura antes mencionada y que permitan controvertir lo certificado por Harinera del Valle y lo totalizado por la DIAN en la Liquidación Oficial.

**COLGATE PALMOLIVE:** Frente a este proveedor, la demandante se ha limitado a sostener que debido a que la DIAN, en vía administrativa, encontró un error en la contabilidad de este proveedor que hizo disminuir la diferencia inicialmente determinada de $9.142.750 a $408.404 y, por tanto, no es procedente la suma adicionada. Sobre el particular, la Sala no encuentra que dicho argumento sea una razón válida para no aceptar el mayor valor del ingreso determinado oficialmente, ya que no constituye una explicación razonable para justificar la pretensión expuesta por la demandante.

**ACEGRASAS:** Respecto de este proveedor la Administración determinó que los comprobantes de egreso, concretamente los 7231, 7531 y 7327, no fueron contabilizados. La apelante afirma que los descuentos financieros plasmados en las notas crédito aportadas por este proveedor, sí fueron contabilizadas en el año 2002 al momento del otorgamiento de los descuentos como lo establecen las normas contables y tributarias, para lo cual allegó una relación de las notas crédito donde se observa la fecha de la contabilización.

De las pruebas que obran en el expediente, se encuentra que ALTIPAL LTDA allegó un “Informe Libro Auxiliar” de la cuenta 42104005 (Ingresos por descuentos financieros) del año 2002[[25]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn25" \o "), que por sí solo no desvirtúa la adición de ingresos, ya que la carga probatoria que correspondía en este caso, era analizar y desvirtuar cada uno de los ítems que en forma específica cuestionó la DIAN, explicación que la Sala echa de menos, máxime cuando había podido precisar frente a cada una de las notas crédito allegadas por el proveedor la fecha de su contabilización, el valor y la factura. Sin embargo, se insiste, la demandante no hizo ningún esfuerzo probatorio para desvirtuar lo afirmado por la Administración.

**DISA S.A.:** La DIAN adicionó ingresos por $5.469.427, lo cual fue fundamentado en la Liquidación Oficial de Revisión, así: «con respecto a la diferencia de $5.469.427, no se pudo verificar y comparar por la no presentación de las notas crédito por parte del proveedor DISA S.A., que indiquen claramente a qué facturas afectan; no obstante la diferencia persiste teniendo en cuenta la información suministrada mediante cruce de información realizada con terceros y teniendo en cuenta que no fue desvirtuada por el contribuyente investigación (sic) mediante pruebas allegadas como respuesta al Requerimiento Especial»[[26]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn26" \o ").

En este caso, la Sala observa que independientemente de la verificación que se haya podido lograr con el tercero o proveedor, la carga de la prueba respecto de los descuentos corresponde al contribuyente, quien puede demostrar a través de su contabilidad la realidad de los descuentos, sin embargo, en este caso, se limitó a presentar un informe ante la Administración Tributaria[[27]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn27" \o "), sin realizar alguna explicación respecto de la suma concreta adicionada por la demandada.

**Rechazo de costo de ventas**

La DIAN en la liquidación de revisión desconoce en el renglón “Costos de ventas” de la declaración de renta del año gravable 2002, la suma de $24.464.000 en razón a las diferencias entre los registros contables de ALTIPAL y la información reportada por COLGATE PALMOLIVE, ACEGRASAS S.A., GALLETAS NOEL y GILLETTE DE COLOMBIA en cuanto a las devoluciones en compras por el año 2002.

El detalle de las diferencias señaladas en la liquidación de revisión según la explicación dada en dicho acto liquidatorio[[28]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn28" \o ") es el siguiente:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Nombre Proveedor** | **Valor compras según ALTIPAL LTDA** | **Valor compras según PROVEEDOR** | **Diferencia** |
| **COLGATE PALMOLIVE** | $3.986.652.532 | $3.968.259.609 | $18.392.923 |
| **ACEGRASAS** | $1.097.429.653 | $1.096.967.874 | $461.800 |
| **GALLETAS NOEL** | $792.326.528 | $791.557.127 | $769.401 |
| **GILLETE DE COLOMBIA** | $608.955.130 | $604.108.168 | $4.846.962 |
| **TOTAL** |  |  | **$46.166.899** |

La razón expuesta por la DIAN para rechazar parcialmente el costo de ventas es que ALTIPAL sobrevaloró el costo de ventas por el año gravable 2002 al no contabilizar y declarar los mayores valores por concepto de devoluciones en compras informados por los proveedores. La explicación textual de la DIAN para el desconocimiento parcial del costo de ventas fue la siguiente[[29]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn29" \o "):

“Ante tales circunstancias, se tiene que el valor de las compras llevadas por ALTIPAL IBAGUÉ LTDA y solicitadas como costo de ventas, no fueron disminuidas con motivo de la devolución de mercancías, lo que conllevó al contribuyente a liquidar una menor renta líquida como consecuencia de registrar costos sobre-valorados.; situación que coincide con los proveedores al adjuntar en sus respuestas a nuestros requerimientos ordinarios de información, fotocopias de las notas crédito emitidas a ALTIPAL IBAGUÉ LTDA correspondientes a las diferentes devoluciones aplicadas a los pedidos hechos por su cliente respectivamente …”.

Colgate Palmolive: En este caso el rechazo se fundamentó en que el reporte de este proveedor estuvo desprovisto de los soportes de las notas crédito que informó a la DIAN haberle expedido a ALTIPAL, es decir, que al no contar la DIAN con las notas crédito externas del proveedor por no haberlas anexado al informe, le desconoció la suma de $18.556.346.

La Sala, al igual que lo sucedido con la adición de ingresos no operacionales de DISA S.A., considera que la falta de colaboración o la imposibilidad por dificultades administrativas de allegar a las oficinas de impuestos de los soportes contables internos y/o externos por los terceros que son requeridos por la administración, no invierte la carga de la prueba que radica en el propio contribuyente de explicar y sustentar mediante su contabilidad la realidad de sus costos. En el caso concreto, se advierte de la actuación desplegada por el contribuyente en sede administrativa y ante esta jurisdicción, que no existe explicación frente a esta glosa distinta a afirmar que ha puesto a disposición de la demandada la información requerida. Por tanto, se mantiene el rechazo como costo de ventas por valor de $18.556.346.

En lo relacionado con ACEGRASAS, GILLETE DE COLOMBIA Y GALLETAS NOEL, revisados los argumentos y las pruebas aportadas por el demandante, no se advierte ningún esfuerzo probatorio ni explicativo de las diferencias encontradas por la Administración que permitan a la Sala confrontar las cifras cuestionadas por la DIAN. Por lo anterior, se confirma el rechazo del costo de ventas frente a estos proveedores por valor de $27.773.976.

En este punto precisa la Sala que en la sentencia del 18 de agosto de 2011, Exp. 17693, a la que se hizo referencia al analizar el rechazo de pasivos, la Sala también desestimó la pretensión de la actora frente a los costos de ventas, por la falta de justificación del contribuyente sobre las diferencias encontradas las cuales fueron similares a las cuestionadas en este proceso.

**Rechazo de deducciones**

**Deducción por intereses y gastos financieros**.

El fundamento de ALTIPAL LTDA para solicitar la deducción por este concepto fue el [artículo 107](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario y se refiere al pasivo con la señora Patricia Trujillo por $24.000.000 declarado por el año 2002 y rechazado por la DIAN al no estar debidamente soportado.

En este caso, al corresponder la deducción por intereses de $14.808.800 a un pasivo que según las consideraciones señaladas al analizar la deuda declarada por $24.000.000 fue considerado como improcedente, los intereses solicitados como deducción también devienen como no aceptables, ya que no resulta lógico admitir como deducción unos intereses sobre un pasivo no aceptado fiscalmente. En consecuencia, se mantiene el rechazo de la deducción de intereses por $14.809.000.

**Deducción por pérdida de efectivo**

La demandante aduce que es procedente la deducción por la pérdida de efectivo por $125.479.734 ya que se originó en el hurto realizado por uno de sus empleados, quien en el año 2002 aprovechó su condición y recaudó cartera sin autorización. Para la demandante, el dinero hurtado es deducible en virtud del [artículo 148](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=210) del Estatuto Tributario por tratarse de bienes usados en el negocio y estar demostrado que la pérdida ocurrió por fuerza mayor.

El [artículo 148](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=210) del Estatuto Tributario, invocado en la demanda, autoriza la deducción de las pérdidas sufridas durante el período gravable, de los bienes «usados en el negocio o en la actividad productora de renta» y ocurridas por fuerza mayor.

En materia tributaria, los activos movibles son los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, a diferencia de los activos fijos que no tienen esta destinación[[30]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn30" \o ") pero que contribuyen a la actividad productora de renta.

De acuerdo con lo anterior, aunque el dinero es un activo[[31]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn31" \o "), para efectos de la aplicación del [artículo 148](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=210) del Estatuto Tributario, no se le puede dar el tratamiento de un bien susceptible de ser enajenado dentro del giro ordinario del negocio, porque no tiene esa finalidad. El dinero, en realidad, se utiliza con el fin de adquirir otros bienes necesarios para la actividad productora de renta, circunstancia que evidencia que se utiliza como medio de pago, no como un bien del cual se espera obtener una utilidad[[32]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn32" \o ").

En consecuencia, no es posible considerar su pérdida como deducible en los términos del [artículo 148](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=210) ibídem.

**Deducción por pérdida de mercancía $32.932.520.**

La DIAN desconoció la pérdida de mercancía que el contribuyente solicitó como deducción con fundamento en el [artículo 148](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=210) del Estatuto Tributario, para lo cual aportó como prueba una denuncia ante la Fiscalía General de la Nación de Chaparral (Tolima), presentada por el señor Arturo Méndez Rojas conductor del camión de placas WTJ-721 donde se da cuenta del hurto de mercancía sufrido el 2 de abril de 2002 como consecuencia de un asalto al camión que conducía.

Según la versión rendida el 4 de marzo de 2002, la mercancía hurtada estaba representada en pañales, jabones, cremas, champú, desodorantes, aceite, manteca, pastas, etc., de propiedad de ALTIPAL.

Como lo señala la demandante y no lo discute la DIAN, la actora utiliza el sistema de inventarios permanentes. Para esta clase de contribuyentes que solicitan la deducción prevista en el [artículo 148](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=210) del Estatuto Tributario, por el hurto de mercancías, la Sala se pronunció en un caso similar, así:

«Para el caso concreto, la parte demandante pide la deducción basada en la pérdida por hurto de ciertos computadores que constituían activos movibles de la empresa cuyo costo se estableció por el sistema de inventarios permanentes.

En este caso, entonces, a diferencia de los anteriormente anotados, la pérdida ocurre por un hecho de terceros que, además, es constitutivo de una infracción de tipo penal.

Por definición, el hurto implica que determinada persona se apodere de una cosa mueble ajena, con el propósito de obtener provecho para sí o para otro (Artículo 239 C. Penal), y, por tanto, indiscutiblemente implica la pérdida del bien, pero también, la imputación del hecho a quien resulte responsable del delito. Por eso, en estos eventos es necesario que se propicie el inicio de las acciones judiciales pertinentes, mediante la interposición de la denuncia penal.

Conforme lo ha dicho la Corte Constitucional[[33]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn33" \o ") “La denuncia en materia penal es una manifestación de conocimiento mediante la cual una persona, ofendida o no con la infracción, pone en conocimiento del órgano de investigación un hecho delictivo, con expresión detallada de las circunstancias de tiempo modo y lugar, que le consten. Se trata de un acto constitutivo y propulsor de la actividad estatal en cuanto vincula al titular de la acción penal - la Fiscalía - a ejercerla con el propósito de investigar la perpetración de un hecho punible. Es además un acto formal en el sentido que, aunque carece del rigor de una demanda, convoca una mínima carga para su autor en cuanto exige (i) presentación verbal o escrita ante una autoridad pública; (ii) el apremio del juramento; (iii) que recaiga sobre hechos investigables de oficio; (iv) la identificación del autor de la denuncia; iv) la constancia acerca del día y hora de su presentación; (vi) suficiente motivación, en el sentido que contenga una relación clara de los hechos que conozca el denunciante, de la cual se deduzcan unos derroteros para la investigación; (vii) la manifestación, si es del caso, acerca de si los hechos han sido puestos en conocimiento de otro funcionario. La denuncia es un acto debido en cuanto involucra el ejercicio de un deber jurídico (Art. 95.7 CP) del cual es titular la persona o el servidor público que tuviere conocimiento de la comisión de un delito que deba investigarse de oficio. El acto de denuncia tiene carácter informativo en cuanto se limita a poner en conocimiento de la autoridad encargada de investigar, la perpetración de una conducta presumiblemente delictuosa, con indicación de las circunstancias de tiempo, modo y lugar en que se realizó y de los presuntos autores o partícipes, si fueren conocidos por el denunciante. (…)

Entonces, la denuncia es el medio idóneo para promover la actividad del Estado. Y, pese a la seriedad y requisitos con que debe ser presentada[[34]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn34" \o ") no deja de ser un documento informativo de hechos y conductas presumiblemente delictivos. En esa medida, el denuncio no es la prueba del hurto. Las pruebas del hurto serán las que se aduzcan y practiquen en el curso de la investigación penal y que, por supuesto, estarán orientadas a establecer el acaecimiento de las circunstancias de tiempo modo y lugar que el denunciante plasmó en la denuncia y las que sean necesarias para el esclarecimiento de los hechos.

Entonces, surge la inquietud de si es necesario que se adelante y concluya el proceso penal para que el contribuyente pruebe a la autoridad tributaria la deducción por pérdida de la mercancía, en casos de hurto. La Sala considera que no, porque el proceso penal, por muchas circunstancias no siempre termina con el fallo de fondo que determine la ocurrencia del hecho delictuoso y el sujeto responsable del mismo. Además, el procedimiento administrativo tributario no contempla la prejudicialidad para someter el proceso de revisión fiscal al proceso penal que se adelante.

Para la Sala, entonces, tanto en el procedimiento administrativo tributario como en el judicial que se adelante ante esta jurisdicción, se sigue aplicando el principio de la carga de la prueba, según el cual, “Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen. (artículo 177 del C.P.C.). De manera que, el que alega la pérdida de los bienes por hurto debe demostrar, al menos, la sustracción o el apoderamiento por parte de terceros, sin que baste la denuncia penal, pues, conforme se precisó, la denuncia es un simple documento informativo de hechos y conductas presumiblemente delictivos.

En esa medida, en el caso concreto, la pérdida no está demostrada, puesto que en el expediente obra la denuncia presentada ante la SIJIN[[35]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn35" \o "), que narra que a la empresa demandante le hurtaron en el año gravable 2000 (11 de septiembre), “31 computadores portátiles Compac K6 2-475 n/o 180640-164 adquiridos a COMPAC COMPUTER DE COLOMBIA y veintitrés (sic) (23) maletines en lona para computador portátil –bienes cuyo valor de costo ascendió a la suma de $97.905.982.”, y los respectivos comprobantes contables que reflejan ese hecho “presunto” (Folios 1284 a 1286). Esas pruebas no le dan certeza a la Sala de la pérdida alegada. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación»[[36]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn36" \o ").

Como se indicó, en el sub examine, la actora aportó la denuncia penal formulada por el hurto, documento que como se explica en la sentencia transcrita no es suficiente para sustentar la sustracción de mercancías. Adicionalmente, si bien en el dictamen pericial rendido en primera instancia, el perito señaló que revisada la contabilización de este hecho en el año 2002, el registro contable muestra que no se afectó el costo de venta en dicho período[[37]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftn37" \o "), esta prueba tampoco refleja el hecho presunto de la pérdida.

**Sanción por inexactitud**

Respecto a la sanción por inexactitud la Sala no accederá a levantarla sino que la mantendrá en forma proporcional respecto de las partidas que aquí se confirman respecto de la liquidación oficial de revisión, como son el rechazo del pasivo, la adición parcial de los ingresos no operacionales, el rechazo parcial del costo de ventas y el rechazo de las deducciones por pérdida de dinero en efectivo y de mercancía.

En efecto, la falta de unas pruebas idóneas como en el caso del pasivo, las pruebas contables generales que no desvirtuaron el rechazo de descuentos y devoluciones en compras, así como la vulneración del [artículo 148](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=210) del Estatuto Tributario en lo que tiene que ver con las deducciones, hace que los datos declarados sean inexactos o desfigurados y llevan a que se reduzca el impuesto sobre la renta en forma contraria a lo previsto en las normas sustanciales del impuesto de renta.

Por todo lo anterior, se confirmará la sentencia apelada.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley.

**F A L L A**

1. **ACÉPTASE**el impedimento manifestado por la Doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. En consecuencia, SEPÁRESE del conocimiento del presente asunto.

2. **CONFÍRMASE** la sentencia apelada del 12 de junio de 2012 proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Se reconoce personería a la Doctora Sandra Patricia Moreno Serrano para actuar en representación de la entidad demandada, conforme al poder que obra a folio 404.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Presidenta de la Sección

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

[[1]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref1" \o ") Fl. 205 c.a. 2 tomo 2

[[2]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref2" \o ") Fl. 673 a 710 c.a. 2 tomo 5

[[3]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref3" \o ") Fls. 23 a 89 cdno ppal

[[4]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref4" \o ") Fls. 7 a 21 cdno ppal

[[5]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref5" \o ") Fl. 21 c.p.

[[6]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref6" \o ") Fl. 52 c.p.

[[7]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref7" \o ") Sentencia del 25 de junio de 2012, Exp. 17844, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

[[8]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref8" \o ") Fls. 6 a 7 c.a. 2

[[9]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref9" \o ") Fls. 90 a 92 cdno ppal

[[10]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref10" \o ") Fls. 33 a 35 y 40 c.a. 2 tomo 1

[[11]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref11" \o ") **Código de Comercio. Art. 622.** Si en el título se dejan espacios en blanco cualquier tenedor legítimo podrá llenarlos, conforme a las instrucciones del suscriptor que los haya dejado, antes de presentar el título para el ejercicio del derecho que en él se incorpora. Una firma puesta sobre un papel en blanco, entregado por el firmante para convertirlo en un título valor, dará al tenedor el derecho de llenarlo.

[[12]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref12" \o ") Fls. 303 a 305 c.a. 2 tomo 2

[[13]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref13" \o ") **CPC. Art. 185. Prueba trasladada.** Las pruebas practicadas válidamente en un proceso podrán trasladarse a otro en copia auténtica, y serán apreciables sin más formalidades, siempre que en el proceso primitivo se hubieren practicado a petición de la parte contra quien se aduce o con audiencia de ella.

[[14]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref14" \o ") Se advierte que el dictamen pericial practicado en primera instancia no se refirió a la glosa relacionada con el pasivo.

[[15]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref15" \o ") Fl. 686 c.a. 2 tomo 5

[[16]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref16" \o ") Decreto 2650 de 1993

[[17]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref17" \o ") Código 421040

[[18]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref18" \o ") Fl. 3 c.a 3

[[19]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref19" \o ") Fl. 63 c.a. 3

[[20]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref20" \o ") Folio 680 c.a. 2 tomo 5

[[21]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref21" \o ") Folios 1183 a 1186 c.a. 2 tomo 8

[[22]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref22" \o ") Fl. 438 c.a. 2 tomo 3

[[23]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref23" \o ") Fl. 1338 c.a. 2 tomo 9

[[24]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref24" \o ") Fl. 1337 c.a. 2 tomo 9

[[25]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref25" \o ") Fls. 21 a 34 c.a. 3

[[26]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref26" \o ") Fl. 77 c.p.

[[27]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref27" \o ") Folios 1050 a 1120 c.a. 2 tomo 8

[[28]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref28" \o ") Folios 78 y 79 cdno ppal

[[29]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref29" \o ") Folio 78 cdno ppal

[[30]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref30" \o ") [Art. 60](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=101) E.T.

[[31]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref31" \o ") **PUC. Cuenta 1105**. Descripción: Registra la existencia en dinero efectivo o en cheques con que cuenta el ente económico, tanto en moneda nacional como extranjera, disponible en forma inmediata

[[32]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref32" \o ") La Sala ha admitido que el dinero en efectivo es un bien usado en el negocio o actividad productora de renta, por ejemplo en el caso de las entidades financieras (sentencia 17031 del 14 de octubre de 2010 C.P. Dr. William Giraldo Giraldo).

[[33]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref33" \o ") Corte Constitucional. Sentencia C-1175

[[34]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref34" \o ") Idem: “*Son dos los parámetros para determinar el fundamento de una denuncia: (i) Que los hechos revistan las características de un delito, se trata de una exigencia que hace referencia a aspectos meramente descriptivos de la conducta, sin que su constatación involucre elementos valorativos. Es un concepto que responde a lo que en la teoría clásica del delito se ha denominado tipo objetivo, concepto que involucra elementos puramente descriptivos, es decir aquellos componentes de la conducta asequibles a la percepción sensorial, sin que en esa constatación se ingrese en terrenos valorativos. Lo que conduce a afirmar que para la estructuración de este primer elemento de fundamentación basta con que el funcionario investigador constate que la conducta que denuncia se encuentra descrita como delito, perseguible de oficio, sin que le sea permitido ingresar en la consideración de aspectos valorativos. (ii) El segundo parámetro de fundamentación atañe a la suficiente motivación de la denuncia acerca de la existencia del hecho. La expresión “siempre y cuando medien suficientes motivos y circunstancias fácticas que indiquen la posible existencia del mismo” (Art. 250 CP), impone al denunciante una carga informativa que permita inferir razonablemente que el hecho denunciado efectivamente existió.*

[[35]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref35" \o ") Folio 316 del cuaderno principal.

[[36]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref36" \o ") Sentencia del 2 de febrero de 2012, Exp. 16760, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

[[37]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26217" \l "_ftnref37" \o ") Fl. 3 c.a. 3